

Audience publique du 6 juillet 2011

Recours formé par
Monsieur et Madame Giuseppe et Simone Giuseppe POLIGNANO-NAFZIGER, Howald
contre une décision de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27204 du rôle, déposée le 12 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick GOERGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur Giuseppe POLIGNANO, indépendant, et de son épouse, Madame Simone NAFZIGER, employée administrative, demeurant ensemble à L-5850 Howald, 5 rue Sangenberg, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes en date du 30 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Patrick GOERGEN au greffe du tribunal administratif le 13 janvier 2011 pour les demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin d'imposition critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Patrick GOERGEN en ses plaidoiries à l'audience publique du 27 juin 2011.

Monsieur Giuseppe POLIGNANO, et son épouse, Madame Simone NAFZIGER, déposèrent en date du 31 janvier 2007 leur déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004.

Par courrier du 28 août 2009, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes informa les époux POLIGNANO-NAFZIGER en application du § 205 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que l'imposition de l'année 2004 différerait sur divers points de la déclaration déposée, et ce plus particulièrement en qui concerne le bénéfice de cessation, le revenu de capitaux mobiliers et le revenu net de location, de sorte que le revenu imposable ajusté s'élèverait à 2.060.768,15 euros et l'impôt total dû à 403.213 euros, le préposé du bureau d'imposition ayant encore invité les époux POLIGNANO-NAFZIGER à lui communiquer leurs observations éventuelles par écrit pour le 18 septembre 2009 au plus tard.

Les époux POLIGNANO-NAFZIGER prirent position par courrier daté du 25 septembre 2009.

Le 30 septembre 2009 le bureau d'imposition Luxembourg 8 émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2004.

Le 16 décembre 2009, les époux POLIGNANO-NAFZIGER firent introduire une réclamation contre ledit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « *le directeur* », les époux POLIGNANO-NAFZIGER ont fait introduire, par requête déposée le 12 août 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 en date du 30 septembre 2009.

Recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Si la partie étatique soulève certes l'irrecevabilité de la requête introduite par les époux POLIGNANO-NAFZIGER, au motif que cette requête tendrait à la réformation du bulletin en cause à travers son dispositif, mais ce par des moyens figurant dans les motifs de la requête qui ne seraient recevables que dans le cadre d'un recours en annulation, ce moyen d'irrecevabilité est cependant à rejeter, un administré pouvant toujours invoquer des moyens d'annulation à l'appui de son recours en réformation¹.

Le recours principal en réformation sous examen, tel que dirigé contre le bulletin d'établissement de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, est partant recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, formulé à titre subsidiaire.

¹ Voir trib. adm. 27 février 1997, n° 9601, Pas. adm. 2010, Recours en réformation, n° 10, et autres références y citées.

Quant au fond

En présence de plusieurs moyens invoqués, le tribunal n'est pas lié par l'ordre dans lequel ils lui ont été soumis et détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant. Dès lors, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Au titre de la légalité extrinsèque du bulletin déféré, les demandeurs critiquent celui-ci pour manquer de motivation, les demandeurs estimant dans ce contexte que l'existence de motifs serait une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif.

Or, en l'espèce, à défaut de décision du directeur, les époux POLIGNANO-NAFZIGER considèrent être confrontés au silence de l'administration, ce qui constituerait un défaut de motivation, lequel mettrait le juge administratif dans l'impossibilité de vérifier le caractère légal et réel des motifs de la décision attaquée, partant la légalité de l'acte, de sorte que celui-ci devrait encourir l'annulation pour défaut de motivation.

Les époux POLIGNANO-NAFZIGER estiment encore que le seul envoi de la lettre du 28 août 2009 par l'administration des Contributions directes conformément au § 205 (3) AO ne saurait réparer ce défaut de motivation, ledit courrier ne précisant pas les opérations d'achat et de vente visés, ni ce que l'administration entendrait par « *gestion d'un patrimoine immobilier privé* », ni pourquoi la gestion du patrimoine privé effectuée sortirait du cadre de ce qui est acceptable par l'administration des Contributions directes.

Enfin, ils reprochent à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir précisé la base légale de son motif de refus ni les critères légaux ou réglementaires qui seraient remplis ; ils affirment à ce sujet qu'en l'absence totale de références à des articles spécifiques de la loi de l'impôt sur le revenu, à des circulaires ainsi qu'à des études fiscales, il leur serait impossible de comprendre les raisons pour lesquelles l'administration des Contributions directes a remis en question leurs déclarations d'impôt, ce qui les mettrait en situation très défavorable vis-à-vis de l'administration des Contributions directes dans la mesure où une lettre informant le contribuable d'un redressement fiscal devrait pouvoir garantir à celui-ci une situation lui permettant d'accéder à un procès équitable, « *c'est-à-dire une procédure qui ne remet pas en cause les droits de la défense, notamment, les principes d'égalité et de loyauté entre les adversaires dans le cadre d'un procès* ».

Le tribunal constate de prime abord que les demandeurs entendent asseoir leur argumentation sur diverses jurisprudences, lesquelles ont cependant toutes été prises en application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

Or, l'AO, a instauré un régime de procédures en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* », qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* » auxquelles s'applique l'AO du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des

communes², et ce à travers l'article 5 de la susdite loi du 1^{er} décembre 1978. Cette reconnaissance expresse, par le législateur, de l'applicabilité exclusive de l'AO en matière d'impôts directs empêche en outre nécessairement le recours à des règles du droit administratif général relativement à toutes les questions qui sont régies par des dispositions spécifiques de l'AO³.

Il en résulte que lesdites jurisprudences, et à travers elles, la procédure administrative non contentieuse, ne sauraient trouver en l'espèce application pour sous-tendre le moyen des demandeurs relatif à un défaut de motivation.

Il convient encore de relever que contrairement à l'argumentation des demandeurs, ceux-ci n'ont pas été confrontés au silence de l'administration, mais à un bulletin non autrement critiqué par eux du point de vue formel.

En effet, en cas de silence du directeur suite à une réclamation, le recours est à diriger, non pas contre une décision implicite de rejet du directeur, mais contre la décision qui a fait l'objet de la réclamation, c'est-à-dire le bulletin d'impôt attaqué⁴. Si l'article 4 (1) figurant sous la section 1 « *des recours en matière administrative dévolus en première instance au tribunal administratif* » de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit certes que « *dans les affaires contentieuses qui ne peuvent être introduites devant le tribunal administratif que sous forme de recours contre une décision administrative, lorsqu'un délai de trois mois s'est écoulé sans qu'il soit intervenu aucune décision, les parties intéressées peuvent dès lors considérer leur demande comme rejetée et se pourvoir devant le tribunal administratif* », de sorte qu'en application de cette disposition le silence maintenu par le directeur par rapport à la réclamation du contribuable devrait être considéré comme décision implicite de refus susceptible d'être déférée au tribunal, les dispositions de l'article 4 (1) précitées ne sont cependant pas applicables en matière fiscale⁵.

Cette interprétation de la loi de 1996 est confortée par les travaux préparatoires suivant lesquels « *par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration [des Contributions] n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. ... Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la déclaration [sic] initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée*⁶ ».

C'est dès lors à tort que les demandeurs ont voulu en l'espèce tirer profit d'une prétendue décision implicite de refus du directeur, décision qui par essence serait non motivée, pareille décision n'existant pas.

Les demandeurs n'avançant pas d'autre argument à l'appui de leur critique, et en particulier ne précisant pas quelle disposition de la législation fiscale imposerait au bulletin déféré d'indiquer les motifs ayant présidé à son établissement, respectivement au redressement de leur déclaration d'impôts, si ce n'est d'évoquer le § 205 (3) AO, sans pour

² Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25366C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 422.

³ Cour adm. 29 octobre 2009, n° 25768C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 422.

⁴ Trib. adm. 25 novembre 1998, n° 10308 à 10311, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 656.

⁵ Trib. adm. 16 juin 1999, n° 11052 et trib. adm. 29 mars 2000, n° 11211, non publiés.

⁶ Cf. doc. parl. 3940^{A2}, amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p.5, ad (3) 3).

autant en tirer une conclusion juridique, leur moyen relatif à un défaut de motivation est à rejeter pour ne pas être fondé.

Enfin, à titre superfétatoire, force est encore que constater que le § 211 AO, lequel régit la question de la motivation des bulletins d'imposition, n'exige de façon expresse qu'une motivation en fait, à la fois pour les bases d'imposition et sur les points sur lesquels l'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt.

En effet, aux termes dudit article 211 AO, « *(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten. (2) Sie müssen ferner enthalten : 1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist, 2. die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind, 3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist, 4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist (...)* ».

Force est de constater en l'espèce que le bulletin d'impôt sur le revenu litigieux répond en tous points aux prescriptions de l'article 211 AO précité.

Enfin, dans la mesure où les époux POLIGNANO-NAFZIGER semblent faire grief au bureau d'imposition de ne pas avoir répondu à leur courrier du 25 septembre 2009 et d'avoir établi le bulletin d'imposition conformément à la position annoncée dans le courrier du 28 août 2009, il y a lieu de rappeler que le droit du contribuable à être entendu préalablement à l'imposition, en cas de modification substantielle envisagée par le bureau d'imposition face aux déclarations faites, tel que prévu par le § 205(3) AO, n'emporte pas, sous peine de nullité du bulletin d'imposition, d'une part, que le bureau d'imposition doive, avant d'établir le bulletin d'imposition afférent, rencontrer explicitement les observations du contribuable, et d'autre part, que le contribuable soit obligatoirement suivi dans ses observations dans l'hypothèse où celles-ci se trouvent être fondées, encore que tel doive être la marche à suivre par le bureau d'imposition dans le cas d'observations justifiées⁷.

Les parties demanderesse, toujours en invoquant des décisions de justice prises dans le cadre de la procédure administrative non contentieuse, procédure inapplicable en l'espèce, reprochent encore au bulletin déféré d'avoir violé des formes destinées à protéger les intérêts privés, à savoir plus particulièrement l'obligation faite à l'autorité administrative d'assurer la protection juridique de l'administré concerné, en lui donnant la possibilité d'intervenir dans l'élaboration de toute décision individuelle.

Eu égard à ce que le tribunal vient de retenir ci-avant, ce moyen, dans la mesure où il repose sur les règles de la procédure administrative non contentieuse, est à rejeter.

Les époux POLIGNANO-NAFZIGER estiment ensuite, toujours dans ce même contexte, que la formalité du paragraphe 205 (3) AO s'imposerait tant en ce qui concerne les questions de fait que les questions de droit qui ne devraient pas échapper à l'entendement du contribuable, de sorte qu'il appartiendrait à l'administration de justifier qu'elle a satisfait aux exigences de ladite disposition, ce qui ne serait en l'espèce cependant pas le cas, les demandeurs estimant plus particulièrement qu'il aurait en l'espèce appartenu à

⁷ Trib. adm 2 février 2005, n° 18341, confirmé par arrêt du 9 juin 2005, n° 19481C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 438.

l'administration de leur permettre de participer à la décision du bureau d'imposition en leur soumettant également son interprétation des dispositions légales et réglementaires ainsi que sa qualification juridique des faits.

Aux termes du § 205 (3) AO « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen.* »

S'il est vrai que le § 205 (3) AO ne fait pas de distinction entre les questions de fait et les questions de droit⁸, le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit cependant pas aboutir à un formalisme excessif et l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition⁹, une motivation en droit n'ayant en effet de raison d'être qu'en présence de questions relatives à la qualification juridique des faits litigieux.

Or, en l'espèce, force est de constater que la divergence apparente ayant existé entre le bureau d'imposition Luxembourg 8 et les demandeurs concerne essentiellement la qualification des opérations immobilières réalisées par les demandeurs et les bénéfices en résultant, le bureau d'imposition compétent ayant retenu que ces bénéfices avaient été réalisés dans le cadre d'une entreprise commerciale, alors que les demandeurs les avaient déclarés comme réalisés dans le cadre de la gestion de leur patrimoine immobilier privé, ainsi que la non-admission par le bureau d'imposition de la cession de l'entreprise commerciale.

Le tribunal constate à ce sujet que si le bureau d'imposition n'a certes pas expressément indiqué dans son courrier du 28 août 2009 la base légale appliquée en vue de cette requalification - à savoir l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », - les contribuables ne sauraient cependant affirmer que la motivation en droit du redressement opéré aurait échappé à leur entendement, alors qu'ils ont expressément pris position y relativement dans leur courrier du 25 septembre 2009, lequel se référait par ailleurs à un précédent courrier, daté du 27 juillet 2007, relatif à l'imposition de l'année 2002, par lequel les époux POLIGNANO-NAFZIGER avaient explicitement exposé pourquoi, à leur avis, les achats et ventes immobilières effectuées devraient s'analyser en opérations s'inscrivant dans le cadre d'une gestion raisonnée de leur patrimoine privé, de sorte que les bénéfices en découlant devraient s'inscrire dans les dispositions de l'article 99bis LIR, et non être considérés comme bénéfice commercial.

Le même constat s'impose en ce qui concerne la non-admission par le bureau d'imposition de la cession de l'entreprise commerciale, cette question ayant été expliquée dans un précédent courrier du bureau d'imposition compétent adressé aux contribuables en application du § 205 (3) AO en date du 4 juillet 2007 et relatif à l'imposition 2002, les demandeurs ayant pris position y relativement par le susdit courrier du 27 juillet 2007, et dans un courrier postérieur du 29 août 2008, relatif à l'imposition 2003.

Les éléments, prétendument non soumis aux demandeurs, s'inscrivent ainsi dans une procédure engagée à partir de l'exercice 2002 et de l'imposition 2002, dans le cadre de laquelle les demandeurs ont non seulement eu effectivement connaissance des éléments de fait et de droit motivant la position du bureau d'imposition, mais dans laquelle ils ont encore pu effectivement prendre position y relativement.

⁸ Cour adm. 10 décembre 2002, n° 15261C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 443.

⁹ Cour adm. 29 juillet 2010, n° 25536C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 442.

Enfin, les contribuables ont pu exhaustivement développer leurs moyens par rapport à la question de la qualification juridique de leurs bénéfices dans le cadre de leur réclamation adressée en date du 16 décembre 2009 au directeur, en prenant notamment explicitement position par rapport à l'application de l'article 14 LIR. Or, lorsque dans le cadre de ses réclamations devant le directeur, le contribuable peut faire valoir ses moyens relatifs à la qualification juridique à donner aux faits par lui déclarés et qu'il peut faire valoir son interprétation des dispositions légales appliquées par le bureau d'imposition, le vice initial éventuellement commis par le bureau d'imposition est purgé au deuxième niveau précontentieux à l'égard des décisions lui fixant une obligation fiscale¹⁰.

Dès lors, le moyen d'annulation tiré d'une violation des formes destinées à protéger les intérêts privés à la base de l'imposition litigieuse est à rejeter.

En ce qui concerne la légalité intrinsèque du bulletin d'imposition, les demandeurs critiquent l'administration des Contributions directes pour avoir taxé d'opération de nature commerciale et donc de bénéfice commercial sur base de l'article 14 LIR diverses opérations immobilières effectuées au cours de l'année 2004 concernant leur patrimoine immobilier privé.

Ils soulignent que contrairement à l'appréciation de l'administration des Contributions directes, l'opération en question constituerait une opération de gestion de patrimoine privé ; à ce propos, s'emparant de l'article 14 LIR, ils estiment que les conditions cumulatives y renseignées ne seraient pas réunies, les demandeurs en particulier affirmant que l'opération immobilière en question serait à considérer comme un acte occasionnel relevant de la gestion de fortune privée, alors que le critère de la permanence de l'activité indépendante ferait défaut.

Ils exposent dans ce cadre avoir cessé l'exploitation de leur commerce de promotion immobilière sous forme d'entreprise individuelle en date du 15 mars 2002, et exercer leur activités commerciales, portant essentiellement sur de la promotion immobilière, depuis cette date au travers de la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l..

Ils affirment avoir décidé dans ce contexte, dans le cadre d'un projet immobilier global à réaliser à Howald, rue Sangenberg, de répartir deux résidences entre leur patrimoine privé et le patrimoine affecté à leur entreprise commerciale ; c'est ainsi que la Résidence ANTELIA aurait été affectée à leur patrimoine privé et la Résidence LAILA au patrimoine de la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l.. Les demandeurs exposent encore qu'à la date du 15 mars 2002, la situation des biens à transférer au patrimoine privé représentait un terrain nu, sans construction. Les appartements y nouvellement construits en 2002, achevés en octobre 2003 auraient été financées par eux au moyen de fonds inscrits sur des comptes bancaires privés.

Le 8 février 2002, les époux POLIGNANO-NAFZIGER auraient acquis quatre emplacements de parking extérieur auprès de l'immeuble Résidence SOLEIL sis à Hesperange, 1, rue Sangenberg. Cette acquisition aurait eu lieu sans clause de revente, les demandeurs ne prévoyant pas de revendre ces emplacements, mais plutôt de les louer aux habitants-locataires de la Résidence ANTELIA, qui relèverait de leur patrimoine privé dans le

¹⁰ Trib. adm. 13 juillet 2000, n° 11387, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 456.

cadre d'un revenu de la location de biens et qui ne compterait pas d'emplacements extérieurs. Lesdits emplacements auraient cependant été revendus le 14 mai 2004.

Les époux POLIGNANO-NAFZIGER auraient ensuite acquis en date du 11 février 2003 treize garages, un parking et une unité de jardin, en l'état de futur achèvement et ils auraient ensuite achevé les constructions, cette acquisition étant censée former une unité d'ensemble avec les logements respectifs de la Résidence ANTELIA dans le cadre d'un revenu de la location de biens.

Le 2 décembre 2003, les demandeurs auraient vendu un appartement avec garage et cave de la Résidence ANTELIA à des personnes étrangères à leur cercle familial.

Le 11 mai 2004, ils auraient encore affecté un appartement avec quatre garages à leur résidence principale, et ce suite à la vente, le 26 mars 2004, de leur maison unifamiliale sise à Alzingen, 50 rue Jean Wolter, qui leur servait de résidence principale.

Ils exposent qu'actuellement la Résidence ANTELIA compterait dix appartements, dont deux appartements auraient été loués par contrat de bail à leurs deux fils jusqu'au 16 juin 2009. Trois appartements avec caves, garages et jardin auraient encore été transférés par acte de partage d'ascendant du 16 juin 2009 à leurs deux fils. Cinq appartements seraient mis en location à des tierces personnes à titre d'habitation.

Ils précisent encore qu'aucun achat ni vente d'immeubles à titre privé n'aurait eu lieu durant les années 2005 à 2009.

A la date de ce jour, soit sept ans après leur achèvement, cinq appartements seraient toujours en location d'habitation.

En droit, ils font plaider que les opérations réalisées dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ne rentreraient manifestement pas dans la définition d'un bénéfice commercial tel que prévue par l'article 14 LIR.

S'agissant du critère de la permanence de l'activité litigieuse, ils estiment que le nombre limité des opérations d'achat et de vente serait à retenir comme preuve du caractère non commercial de l'activité, étant donné qu'il s'agirait d'une réalisation immobilière isolée sur une résidence, mise en œuvre uniquement à titre de construction de patrimoine privée et financée exclusivement par leurs fonds privés. Ils relèvent que tous les actes immobiliers se seraient concentrés sur une seule résidence, de dix appartements, un seul appartement, sur les dix existants, ayant été ultérieurement revendu, et ce sur l'insistance du candidat-acquéreur. Les emplacements de parking achetés et revendus ne seraient que l'accessoire des appartements et leur acquisition/revente ne pourrait être considérée pour calculer au nombre de transactions en cause. Dès lors, une seule transaction pertinente aurait été faite en 2004 - la revente du seul appartement -, et puis aucune transaction jusqu'en 2009, date du partage d'ascendant en faveur de leurs fils.

Ils affirment de même n'avoir poursuivi aucun but de lucre, mais avoir voulu réorganiser de manière durable leur patrimoine propre ; or, une gestion à titre privé d'un patrimoine, comme toutes gestions prudentes et saines, n'exclurait pas la recherche de bénéfices et pourrait tout naturellement aboutir à la réalisation de plus-values.

Dans ce contexte, ils précisent que si leur intention avait été de réaliser un profit et de vendre au mieux de leurs intérêts, ils auraient revendu plus qu'un appartement - représentant seulement 1/10 du nombre total d'appartements de la Résidence de 2002 à 2009 - et n'auraient pas continué à les donner en location, de même qu'ils n'auraient pas non plus repris un des appartements pour leur servir de résidence principale et n'auraient pas loué, puis transféré par partage d'ascendant à leurs deux fils trois appartements.

Ils contestent ensuite que l'activité incriminée rencontrerait le critère de l'indépendance et celui de la participation à la vie économique générale, les demandeurs ne prenant plus part, en leur nom personnel, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et ils ne seraient pas non plus prêts à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes. En ce qui concerne la vente de l'unique appartement, ils affirment que celle-ci n'aurait été précédée d'aucune publicité, mais que l'acquéreur avait été mis au courant de l'état de cet appartement par une relation familiale.

Le délégué du gouvernement, de son côté, après avoir rappelé qu'en date du 15 mars 2002, les demandeurs avaient acquis un terrain à construire, qu'en date du 16 avril 2002 ils en avaient revendu un peu plus de la moitié à leur propre entreprise, la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l. au prix de 391.220,60 euros, expose que les demandeurs auraient utilisé la partie par eux gardée pour y construire un immeuble en copropriété, la Résidence ANTELIA, comportant dix appartements avec garages et dépendances, la date d'achèvement étant le 1^{er} octobre 2003, et ils auraient vendu le 2 décembre 2003 un desdits appartements à une tierce partie au prix de 440.000 euros.

Il relève ensuite que le 8 février 2002, les époux POLIGNANO-NAFZIGER auraient acheté quatre emplacements de parking extérieur dans l'immeuble Résidence SOLEIL, sis à Hesperange, au prix de 5.531,80 euros, pour les revendre en date du 14 mai 2004 à des tiers au prix de 100.000 euros. En date du 11 février 2003, ils auraient encore acheté à la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l. treize garages, un parking et une unité de jardin dans la Résidence ANTELIA. Suite à la vente de la maison leur ayant servi de résidence principale et sise à Alzingen, ils auraient occupé un appartement avec quatre garages dans ladite résidence en tant que nouvelle résidence principale et ce à partir du 11 mai 2004. Au même moment, ils auraient mis deux appartements à la disposition de leurs deux fils. En date du 16 juin 2009, les demandeurs auraient encore fait donation de trois appartements avec caves, garages et jardin, à leurs deux fils.

Le délégué du gouvernement, au vu de ces opérations immobilières, estime que les conditions de l'article 14 LIR seraient remplies. Il affirme à cet égard que comme les demandeurs auraient agi pour leur propre compte et à leurs propres risques et périls, le critère de l'indépendance se trouverait vérifié en l'espèce, tandis que vu le bénéfice retiré des opérations, le critère du but de lucre ne saurait pas non plus être contesté.

Quant au critère de la participation à la vie économique générale, il estime que celui-ci serait également donné en l'espèce, étant donné que le terrain aurait été spécialement acheté dans le but de le faire fructifier, donc de l'échanger contre de l'argent, la partie étatique estimant qu'il y ait eu de la publicité ou non étant sans importance à cet égard. L'Etat considère également qu'il en irait de même des quatre emplacements de parking de la résidence SOLEIL, ceux-ci ayant été à son avis achetés spécialement en vu de les revendre avec un maximum de profit, ainsi que de l'appartement de la résidence ANTELIA qui aurait

été construit dans le but de le revendre sous peu afin de pouvoir financer la construction de cette résidence.

Dès lors, au vu de ce que les demandeurs auraient effectué entre le 8 février 2002 et le 11 mai 2004 pas moins de six opérations immobilières portant sur vingt-deux objets, le critère de permanence se trouverait lui aussi vérifié, d'une part, par la courte période de détention des objets vendus, et, d'autre part, par l'intention de répéter l'activité si l'occasion s'en présente, cette intention étant à elle-seule suffisante, alors que le caractère de permanence n'impliquerait pas nécessairement que l'activité se répète réellement.

La partie étatique en conclut que ces opérations immobilières devraient être considérées comme tombant sous le chef d'une entreprise commerciale tel que définie à l'article 14 LIR, étant donné que la gestion d'un patrimoine privé se limiterait essentiellement à dégager des revenus de location à long terme, ce qui ne serait cependant pas le cas dans la présente affaire. En effet, elle explique que l'activité déployée par les demandeurs ne pourrait plus être regardée comme simple accessoire d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée, alors qu'ils auraient manifestement recherché une exploitation de la substance de leur patrimoine par transfert d'éléments substantiels de leur fortune.

Enfin, elle relève que comme Monsieur Giuseppe POLIGNANO serait commerçant et qu'il y aurait « *une forte interaction entre lui-même et son entreprise PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l.* », l'ensemble des opérations immobilières réalisées en cause revêtirait indéniablement un caractère commercial.

L'article 14, alinéa 1^{er} LIR invoqué de part et d'autre dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ». Le tribunal doit dès lors examiner les transactions immobilières litigieuses ci-dessus décrites sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale et exclurait, le cas échéant, la thèse soutenue par les demandeurs de la simple gestion de la fortune privée.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte à ce sujet des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées*¹¹ », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».

¹¹ Projet de loi n° 571⁴, commentaire des articles, p. 18.

Force est de prime abord de constater que si la partie étatique oppose à l'argumentation défendue par les demandeurs d'avoir effectué entre le 8 février 2002 et le 11 mai 2004 pas moins de six opérations immobilières portant sur vingt-deux objets, c'est à juste titre que les demandeurs, de leur côté, reprochent à l'administration des Contributions directes d'avoir intégré dans ces chiffres les trois appartements, deux caves et trois garages ayant fait l'objet d'un acte de partage d'ascendants en date du 16 juin 2009, cette opération-là n'ayant indéniablement aucun caractère commercial, mais un caractère de libéralité, antithèse d'une opération commerciale.

Le tribunal constate encore que les opérations restantes, à savoir l'acquisition en date du 8 février 2002 de quatre parkings dans la Résidence SOLEIL, l'achat en date du 15 mars 2002 d'un terrain à construire - destiné à accueillir la future Résidence ANTELIA - et la revente subséquente de la moitié de ce terrain à la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l. en date du 16 avril 2002, l'acquisition de treize garages, un parking et une unité de jardin dans la résidence ANTELIA en date du 11 février 2003, la vente de l'un de ces appartements le 2 décembre 2003 et la vente des quatre parkings dans la Résidence SOLEIL, s'inscrivent, conformément aux explications ni énervées, ni contestées des demandeurs, dans un cadre commun, à savoir celui de la gestion de biens détenus par les demandeurs dans la résidence ANTELIA, portant certes sur vingt-deux objets différents, mais répartissables en quatre lots ayant chaque fois fait l'objet d'une seule opération, à savoir le terrain à construire, les quatre parkings achetés le 8 février 2002, les treize garages et le parking, acquis le 11 février 2003 et l'appartement avec garage vendu le 2 décembre 2003.

En l'espèce, indépendamment des explications avancées par les demandeurs, la partie étatique affirme néanmoins que le critère de permanence serait donné, en soutenant, en substance, par la courte période de détention des objets vendus et par l'intention imputée aux demandeurs de répéter l'activité si l'occasion s'en présente, intention implicitement tirée du fait que l'un des demandeurs - Monsieur Giuseppe POLIGNANO - serait commerçant aurait *« une forte interaction entre lui-même et son entreprise PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l. »*.

Or, s'il est constant en cause que Monsieur Giuseppe POLIGNANO est le gérant technique de la société PROMOTION IMMOBILIERE POLIGNANO s.à r.l. et qu'il ressort de l'acte de vente relatif du 11 février 2003 relatif à l'acquisition de treize garages, d'un parking et d'un jardin que la vente a eu lieu entre la prédite société, représentée par Monsieur POLIGNANO en sa qualité de gérant de celle-ci, d'une part, et Monsieur POLIGNANO et son épouse, d'autre part, aucun pièce communiquée au tribunal ne permet, au-delà de ce constat, de vérifier l'affirmation selon laquelle il existerait une *« interaction »* entre le demandeur et sa société - au-delà du seul fait qu'il soit à titre professionnel gérant de ladite société, et de tirer la conclusion de cette *« interaction »* que les demandeurs seraient prêts à répéter l'activité si l'occasion s'en présente, cette affirmation étant par ailleurs formellement contestée par les demandeurs qui relèvent, non sans pertinence, n'avoir vendu aucun objet de leur patrimoine privé entre 2003 et 2009.

Il résulte par ailleurs des explications des demandeurs que sur les dix appartements de la Résidence ANTELIA, un appartement a été vendu, un appartement est utilisé pour leur servir d'habitation privée, deux appartements ont été utilisés par leurs fils et le solde, à savoir six appartements (respectivement cinq suite au partage d'ascendant), sont mis en location, ce

dernier point, implicitement contesté par le délégué du gouvernement, étant étayé par les contrats de bail afférents versés en cause.

Il convient de surcroît de souligner, outre que la partie étatique n'a fourni au tribunal aucun élément concret permettant de vérifier la réalité de l'interaction alléguée et de l'intention des demandeurs de répéter l'opération immobilière, qu'il y a lieu d'analyser les opérations litigieuses en elles-mêmes, et non de les voir à la lumière d'autres opérations que le contribuable a pu accomplir dans le passé¹².

Il s'ensuit qu'en l'état actuel d'instruction du dossier et des éléments communiqués en cause par l'Etat au tribunal que ce dernier ne saurait partager l'analyse de l'administration des Contributions directes concluant à la permanence de l'activité commerciale imputée aux demandeurs.

La même conclusion s'impose par ailleurs en ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique générale, critère qui implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées¹³.

Or, en l'espèce, comme relevé ci-avant, le seul indice avancé en appui de ce critère par la partie étatique réside dans la vente d'un appartement en date du 2 décembre 2003 et de la vente de quatre parkings sis dans la Résidence SOLEIL en date du 14 mai 2004, les demandeurs ayant cependant expliqué de manière plausible les raisons d'être de ces opérations isolées, à savoir que les quatre parkings avaient été initialement destinés à offrir aux habitants de la Résidence ANTELIA des possibilités de parking, ladite résidence étant dépourvue de parkings extérieurs, mais ont ensuite dû être revendus vu le manque d'intérêt de la part des habitants quant à une location, tandis que l'appartement avait seulement été vendu à une tierce personne, connue des demandeurs, sur demande spéciale de cette dernière et après plusieurs mois de réflexion, les demandeurs n'ayant initialement pas eu l'intention de vendre des appartements sis dans cette résidence.

Par ailleurs, l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location¹⁴, l'administration d'un patrimoine

¹² Voir CdE 1^{er} février 1978, n° 6389 : « *Le comité du contentieux apprécie les opérations effectuées durant les années litigieuses et non celles qui appartiennent à un passé plus ou moins éloigné* ».

¹³ Trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 78.

¹⁴ « *Private Vermögensverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, solange sich die Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. ... Die Veräußerung von Grundbesitz ist daher der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige damit höhere Erträge aus dem vorhandenen Vermögen anstrebt. Veräußert er dagegen den*

immobilier privé n'excluant en effet pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, à condition que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles¹⁵.

Or, il résulte en l'espèce des explications circonstanciées des demandeurs que les différentes opérations, lesquelles s'articulent effectivement autour d'une seule et même résidence, peuvent être considérées comme s'inscrivant dans le cadre de l'administration du patrimoine privé des demandeurs, ces derniers ayant recherché la jouissance des fruits de leur patrimoine immobilier privé qu'elles ont financé au moyen de fonds propres et dont elles ont conservé la substance - un seul appartement sur dix ayant été revendu - ; le tribunal relève par ailleurs que ces explications, largement étayées par des pièces comme relevé ci-avant, n'ont été ni éternuées, ni contestées par la partie étatique, celle-ci n'ayant en effet ni déposé de mémoire en duplique afférent, ni été représentée lors de l'audience publique au cours de laquelle l'affaire fut plaidée.

Enfin, à titre superfétatoire, en ce qui concerne le but de lucre, si la vente d'un appartement et de quatre parkings a certes dégagé un profit dans le chef des demandeurs, le seul fait que lesdites ventes aient dégagé un tel bénéfice ne saurait cependant suffire à lui seul à établir dans le chef des contribuables le but de lucre, un tel but de lucre présupposant en effet, outre un élément objectif - le caractère lucratif de l'opération - un élément subjectif, à savoir la recherche effective d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire dans le fait que les attentes du contribuable doivent être raisonnables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique¹⁶.

Or, en l'espèce, force est de constater que l'opération immobilière considérée en sa totalité, ne saurait être considérée comme menée dans un but de lucre, seuls quatre parkings et un appartement ayant été vendus, tandis que les demandeurs occupent eux-mêmes l'un des appartements et ont fait don de trois appartements avec caves et garages à leurs deux fils, une telle libéralité devant, comme retenu ci-avant, être considérée comme désintéressée et partant comme contraire à la recherche d'un profit.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier le tribunal ne saurait considérer la plus-value dégagée des opérations immobilières relatives à la Résidence ANTELIA, réalisée au cours de l'année d'imposition 2004, comme constituant un bénéfice commercial, sans qu'il y ait lieu d'examiner davantage si les autres conditions prévues par l'article 14 LIR sont données en l'espèce, les conditions afférentes devant être cumulativement remplies, de sorte que la défaillance de l'une de ces conditions entraîne l'inapplicabilité dudit article.

En application des développements qui précèdent, par réformation du bulletin déféré et compte tenu du silence du directeur, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau compétent afin

Grundbesitz, um Substanzwertsteigerungen auszunutzen, wird er gewerblich tätig » (BFH, arrêt du 18 janvier 1989, BStBl 1990, II, 1051, 1052).

¹⁵ H. Dostert et E. Stoffel, Le bénéfice commercial, Etudes fiscales, décembre 1997, pp.15 et 16.

¹⁶ Voir en ce sens : trib. adm. janvier 2007, n° 21401, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 80.

de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Les demandeurs sollicitent encore la condamnation de l'Etat à une indemnité d'un montant de 1.500.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande que l'Etat ne conteste ni en son principe, ni en son montant.

Compte tenu des éléments d'appréciation en possession du tribunal, des devoirs et degré de difficulté de l'affaire, de ses circonstances particulières, consistant dans le fait que le silence du directeur, maintenu par rapport à la réclamation des contribuables, a contraint ceux-ci à se pourvoir en justice sous l'assistance d'un avocat, ainsi que du montant réclamé par les demandeurs, et au vu de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il y a lieu d'évaluer *ex aequo et bono* l'indemnité à allouer aux parties de Maître Patrick GOERGEN à un montant de 1.500.- euros.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable ;

quant au fond le dit justifié ;

partant et par réformation du bulletin d'imposition de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 dit que la plus-value dégagée au cours de l'année d'imposition 2004 des opérations immobilières relatives à la Résidence ANTELIA, ne constitue pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR ;

renvoie l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat à payer aux demandeurs une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- euros ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 6 juillet 2011 par :

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, premier juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6 juillet 2011

Le Greffier du Tribunal administratif